



Sentenza del 5 luglio 2011

Composizione

Giudice Michael Beusch (presidente del collegio),
giudice Pascal Mollard, giudice Charlotte Schoder,
cancelliera Frida Andreotti.

Parti

A. _____,
patrocinato da ...
ricorrente,

contro

Amministrazione federale delle contribuzioni
Assistenza amministrativa USA
Eigerstrasse 65, 3003 Berna,
autorità inferiore.

Oggetto

Assistenza amministrativa (CDI-USA).

Ritenuto in fatto e considerato in diritto:

che la Confederazione Svizzera (di seguito: Svizzera) e gli Stati Uniti d'America (di seguito: USA) hanno concluso il 19 agosto 2009 un Accordo concernente la domanda di assistenza amministrativa presentata dall'Internal Revenue Service degli USA relativa a UBS SA, una società anonima di diritto svizzero (di seguito: Accordo 09; RU 2009 5669);

che la Svizzera si è impegnata a esaminare la domanda di assistenza amministrativa presentata dagli USA sulla base dei criteri stabiliti nell'Allegato all'Accordo 09 e conformemente alla Convenzione del 2 ottobre 1996 tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito (di seguito: CDI-USA 96, RS 0.672.933.61);

che il 31 agosto 2009 l'autorità fiscale americana, Internal Revenue Service in Washington D.C. (di seguito: IRS), ha presentato all'AFC una domanda di assistenza amministrativa sulla base dell'Accordo 09;

che il 1° settembre 2009 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (di seguito: AFC) ha emanato una decisione nei confronti di UBS SA inerente l'edizione di documenti ai sensi dell'art. 20d cpv. 2 dell'Ordinanza del 15 giugno 1998 concernente la Convenzione svizzero-americana di doppia imposizione (di seguito: OCDI-USA, RS 672.933.61); che tramite tale decisione, l'autorità federale ha deciso di avviare la procedura di assistenza amministrativa e ha richiesto all'istituto bancario, nei termini di cui all'art. 4 Accordo 09, di trasmettere l'intera documentazione relativa ai clienti la cui situazione poteva rientrare nel campo di applicazione dei criteri previsti nell'Allegato dell'Accordo 09;

che il Tribunale amministrativo federale (di seguito: TAF), nella sentenza A-7789/2009 del 21 gennaio 2010 (pubblicata parzialmente in DTAF 2010/7) ha accolto un ricorso contro una decisione finale dell'AFC concernente una contestazione di cui alla categoria cifra 2. A lett. b (in seguito: categoria 2/A/b) dell'Allegato dell'Accordo 09, sancendo che tale Accordo rappresenta una cosiddetta composizione amichevole ai sensi dell'art. 25 CDI-USA 96 che non può né modificare né completare la vigente CDI-USA 96; che dovendo quindi far riferimento a tale Convenzione, ha stabilito che l'assistenza amministrativa andava

accordata unicamente in caso di frode fiscale ma non di sottrazione d'imposta;

che sulla base della predetta sentenza, dopo ulteriori negoziazioni Svizzera e USA hanno sottoscritto il 31 marzo 2010 un Protocollo d'emendamento dell'Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA presentata dall'IRS (Protocollo d'emendamento dell'Accordo di assistenza amministrativa, pubblicato in via straordinaria il 7 aprile 2010, RU 2010 1459, di seguito: Protocollo 10);

che l'Accordo 09 e il Protocollo 10 sono quindi stati approvati dall'Assemblea federale tramite il Decreto federale del 17 giugno 2010 che approva l'Accordo tra la Confederazione Svizzera e gli Stati Uniti d'America concernente la domanda di assistenza amministrativa relativa a UBS SA e il Protocollo d'emendamento (RU 2010 2907) e il Consiglio federale è stato autorizzato a ratificarli; che la versione consolidata dell'Accordo 09 e del Protocollo 10 è denominata qui di seguito: Trattato 10 (RS 0.672.933.612);

che con decisione finale 6 settembre 2010, l'AFC ha considerato che essendo adempiute tutte le condizioni di cui alla categoria 2/B/b del Trattato 10, l'assistenza amministrativa riferita al conto UBS n. *** intestato alla B._____ Stiftung, ..., doveva essere accordata e di conseguenza, i documenti richiesti dall'IRS sarebbero stati trasmessi ad avvenuta crescita in giudicato della decisione;

che per il tramite del loro patrocinatore, A._____ (di seguito: ricorrente) è insorto nella sua qualità di avente diritto economico della citata relazione bancaria di titolarità della B._____ Stiftung, ..., contro la predetta decisione con ricorso 15 ottobre 2010 dinanzi al Tribunale amministrativo federale; che protestando spese, tasse e ripetibili, con tale atto postula l'accoglimento del ricorso, previa una serie di domande processuali volte all'ottenimento di complementi probatori; che in via principale chiede che l'Accordo 09 venga dichiarato incostituzionale, contrario all'ordine pubblico svizzero, rispettivamente privo di base legale con conseguente constatazione della nullità delle decisioni 1° settembre 2009 e 6 settembre 2010 rese dall'AFC; che in via subordinata sollecita l'accoglimento del ricorso e dunque l'annullamento della decisione 6 settembre 2010, riferendosi, il caso oggetto del procedimento, alla semplice sottrazione di imposta per la quale non è accordata l'assistenza amministrativa;

che entro il termine impartito con ordinanza 19 ottobre 2010 dalla scrivente Autorità giudiziaria, il ricorrente ha proceduto al versamento dell'anticipo spese richiesto;

che con risposta 9 dicembre 2010, l'AFC, rimettendosi al giudizio dello scrivente Tribunale riguardo alla ricevibilità del ricorso, ha ribadito la fondatezza della propria decisione, postulando quindi il rigetto integrale del gravame con spese a carico del ricorrente, nonché la reiezione delle misure istruttorie richieste;

che il 7 gennaio 2011 il ricorrente ha inoltrato il proprio atto di replica tramite il quale ha chiesto nuovamente l'accoglimento del gravame nei termini di cui al proprio allegato ricorsuale, contestando altresì la posizione assunta dall'autorità inferiore in merito ad alcune censure ricorsuali;

che in data 28 gennaio 2011, l'AFC, in duplice, si è riconfermata nel contenuto delle proprie precedenti osservazioni, proponendo nuovamente il rigetto del ricorso;

che con istanza di misure istruttorie 9 marzo 2011 il ricorrente ha postulato l'assunzione di ulteriori prove allo scopo di verificare l'applicabilità effettiva del Trattato 10 ai casi ancora pendenti, e dunque anche a quello in esame; che ha ribadito tale richiesta con scritto 9 maggio 2011;

che il ricorrente ha inoltrato il 10 maggio 2011 un complemento ricorsuale, fornendo allo scrivente Tribunale dei documenti inerenti la propria adesione al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS; che citando la prassi dell'autorità inferiore, ha quindi postulato l'accoglimento del gravame, con conseguente annullamento della decisione impugnata;

che con ordinanza 12 maggio 2011, lo scrivente Tribunale, comunicando al ricorrente che quanto asserito nella missiva 9 maggio 2011 sarebbe stato esaminato nella sentenza di merito, ha chiesto all'AFC di voler prendere posizione riguardo al predetto complemento 10 maggio 2011;

che l'autorità inferiore si è espressa con osservazioni 26 maggio 2011; che considerando i documenti prodotti dal ricorrente chiaramente attestanti la notifica all'IRS della relazione bancaria oggetto della procedura di assistenza amministrativa, essa ha ritenuto di aver ottenuto le necessarie garanzie per poter considerare il procedimento privo di

oggetto e dunque rifiutare la postulata assistenza amministrativa; che in siffatte circostanze ha quindi proposto l'ammissione del ricorso 15 ottobre 2010; che ha chiesto allo scrivente Tribunale di voler tener conto nel giudizio sulle spese e sulle eventuali ripetibili della tempistica adottata dal ricorrente nell'intraprendere i passi necessari per autodenunciarsi;

che il TAF giudica i ricorsi contro le decisioni ai sensi dell'art. 5 della Legge federale del 20 dicembre 1968 sulla procedura amministrativa (PA, RS 172.021) emanate dalle autorità menzionate all'art. 33 della Legge sul Tribunale amministrativo federale del 17 giugno 2005 (LTAF, RS 173.32), riservate le eccezioni di cui all'art. 32 LTAF (cfr. art. 31 LTAF); che in particolare, le decisioni finali prese dall'AFC in materia di assistenza amministrativa sulla base dell'art. 26 CDI-USA 96 possono essere contestate davanti al TAF conformemente all'art. 32 *a contrario* LTAF in relazione con l'art. 20k cpv. 1 OCDI-USA; che la procedura davanti al TAF è retta dalla PA, per quanto la LTAF non disponga altrimenti (art. 37 LTAF); che il TAF è dunque competente per giudicare la presente vertenza;

che la decisione 6 settembre 2010 resa dall'AFC nei confronti del ricorrente è una decisione finale concernente la trasmissione di informazioni che può essere contestata dinanzi al Tribunale amministrativo federale (cfr. art. 32 *a contrario* LTAF e art. 20k cpv. 1 OCDI-USA); che al contrario, ogni decisione anteriore alla decisione finale, compresa quella relativa a misure coercitive, è immediatamente esecutiva e può essere impugnata solo congiuntamente alla decisione finale (art. 20k cpv. 4 OCDI-USA); che di conseguenza, la conclusione del ricorrente tendente a che la decisione 1° settembre 2009 dell'AFC che impone a UBS SA il trasferimento delle informazioni sia dichiarata nulla, è irricevibile; che in virtù dell'effetto devolutivo, la decisione anteriore, che è parte della decisione finale, non può in effetti essere contestata separatamente (cfr. DTF 126 II 300 consid. 2a pag. 302 e segg., cfr. parimenti decisione del Tribunale amministrativo federale A-6258/2010 del 14 febbraio 2011 consid. 1.4 con riferimenti citati);

che il ricorrente ha la qualità per ricorrere (48 cpv. 1 PA) e il suo gravame è stato interposto tempestivamente (art. 20 segg., art. 50 PA), nel rispetto delle esigenze di forma e di contenuto previste dalla legge (art. 52 PA);

che fatta eccezione per le considerazioni che precedono riguardanti la decisione 1° settembre 2009, il ricorso è ricevibile in ordine e deve quindi essere esaminato nel merito;

che il TAF non è vincolato né dai motivi addotti (art. 62 cpv. 4 PA), né dalle considerazioni giuridiche della decisione impugnata, né dalle argomentazioni delle parti (cfr. DTAF 2007/41 consid. 2; PIERRE MOOR/ETIENNE POLTIER, Droit administratif, vol. II, 3. ed., Berna 2011, no. 2.2.6.5, pag. 300); che lo scrivente Tribunale accerta, con la collaborazione delle parti, i fatti determinanti per la soluzione della controversia, assume le prove necessarie e le valuta liberamente (artt. 12, 13 e 19 PA in relazione con l'art. 40 della Legge di procedura civile federale del 4 dicembre 1947 [PC, RS 273]); che ciò vale anche nel caso della valutazione di documenti probatori (art. 12 lett. a PA; cfr. e.g. decisione del Tribunale amministrativo federale A-6677/2010 del 6 giugno 2011 consid. 2.3);

che il Trattato 10 si esprime solo nella nota a piè di pagina riferita all'art. 3 cpv. 4 circa il programma di dichiarazione volontaria dell'IRS (nel testo in inglese "Voluntary Disclosure Practice", di seguito: VDP) inerente i dati relativi a conti che finora non sono stati trasmessi volontariamente all'IRS dai titolari, rispettivamente non sono stati annunciati dai medesimi aventi diritto economico;

che giusta l'art. 3 cpv. 4 Trattato 10, gli Stati Uniti ritirano irrevocabilmente l'istanza di esecuzione relativa al John Doe Summons per quanto riguarda i conti indicati nella Domanda di assistenza amministrativa, fra l'altro, "una volta ricevute tutte le informazioni rilevanti provenienti da qualsiasi fonte a partire dal 18 febbraio 2009 concernenti 10'000 conti aperti o chiusi e non dichiarati di UBS SA"; che la nota a piè di pagina definisce le fonti dalle quali possono derivare tali informazioni; che queste relazioni bancarie non sono quindi più soggette alla domanda di assistenza amministrativa dell'IRS poiché le informazioni richieste sono già in possesso dell'autorità fiscale statunitense; che peraltro, dal Trattato 10 risulta pure che solo i dati inerenti i conti effettivamente forniti possono essere esclusi dalla trasmissione; che anche ciò risulta dalla predetta nota a piè di pagina, nella quale in discussione non vi sono i conti dichiarati, bensì le informazioni fornite sui medesimi ("account information disclosed");

che di conseguenza, allorquando viene fatta valere l'adesione alla VDP occorre esaminare se i dati richiesti sono stati effettivamente forniti e se i medesimi corrispondono a quelli che sarebbero stati trasmessi sulla base della domanda di assistenza amministrativa; che tale interpretazione è peraltro conforme al senso e allo scopo del Trattato 10, costituendo il trasferimento di queste informazioni relative ai conti bancari un punto

essenziale dello stesso; che anche la buona fede impone che non è possibile privare l'IRS delle informazioni richieste tramite la domanda di assistenza in base al Trattato 10, quando non sia stato stabilito con certezza che detta autorità disponga già delle medesime oppure abbia rinunciato alla loro trasmissione; che nel caso in cui l'IRS fosse già in possesso di tali dati, mancherebbe del resto anche un interesse degno di protezione da parte dell'autorità fiscale statunitense alla loro trasmissione (cfr. decisioni del Tribunale amministrativo federale A-6797/2010 del 17 giugno 2011 consid. 4 e A-6792/2010 del 4 maggio 2011 consid. 8.2.1);

che spetta all'autorità fiscale americana determinare se la documentazione ricevuta nell'ambito della VDP è sufficiente per ammetterne l'adesione; che lo scrivente Tribunale ha peraltro giudicato nella predetta sentenza A-6792/2010 come, finché l'IRS non ha chiaramente confermato che il contribuente ha aderito alla VDP e che non risulta da altre fonti che le informazioni – che è provato siano state trasmesse a tale autorità nel contesto dell'adesione al programma di dichiarazione volontaria – corrispondano effettivamente a quelle incluse dalla domanda di assistenza, l'assistenza amministrativa dev'essere concessa (cfr. la già citata sentenza A-6797/2010 consid. 8.2.2 nonché la decisione del Tribunale amministrativo federale A-7010/2010 del 19 maggio 2011 consid. 3.4.1);

che il ricorrente chiede l'annullamento della decisione impugnata resa dall'autorità inferiore il 6 settembre 2010 visto che ha aderito al programma di dichiarazione volontaria dell'IRS notificando il conto UBS n. *** intestato alla B._____ Stiftung, ..., oggetto dell'impugnativa, del quale egli risulta essere l'avente diritto economico;

che a comprova di tale asserzione, evidenziando la prassi dell'AFC in un caso simile, produce, tra l'altro, la seguente documentazione:

(i) copia della lettera 6 aprile 2011 indirizzata all'IRS di ..., tramite la quale comunica di voler aderire alla VDP dichiarando segnatamente anche il conto UBS n. ***, vidimata con timbro dell'IRS Lead Development Center di ... in data 8 aprile 2011 (cfr. doc. O prodotto dal ricorrente);

(ii) copia della ricevuta rilasciata dallo spedizioniere il 7 aprile 2011 al suo patrocinatore americano, dalla quale si evince il numero assegnato all'invio nonché il suo nome, al quale va addebitata la spesa (cfr. doc. P prodotto dal ricorrente);

(iii) copia di un documento che comprova l'avvenuta notifica dell'invio di cui al numero assegnato alla spedizione 7 aprile 2011 al destinatario (cfr. doc. Q prodotto dal ricorrente);

(iv) copia della missiva 11 aprile 2011 che l'IRS ha indirizzato al suo rappresentante statunitense, informandolo che l'autodenuncia presentata era stata accettata preliminarmente e che per essere completa, tale accettazione sarebbe stata subordinata, tra l'altro, ad una piena collaborazione da parte sua al fine di determinare correttamente e in maniera appropriata il suo debito fiscale, nonché al pagamento di tasse, penalità e interessi (cfr. doc. R prodotto dal ricorrente);

che alla luce della predetta documentazione, in particolare del documento O prodotto dal ricorrente, l'AFC ritiene che esso abbia fornito le necessarie garanzie riguardo alla regolare comunicazione all'IRS delle informazioni sulla relazione bancaria UBS n. ***, oggetto dell'impugnativa; che pertanto l'autorità inferiore sostiene come il procedimento ivi relativo deve essere considerato privo di oggetto e di conseguenza la concessione dell'assistenza amministrativa dev'essere rifiutata; che propone dunque l'ammissione del ricorso 15 ottobre 2010;

che pertanto entrambe le parti al presente procedimento formulano le medesime conclusioni;

che lo scrivente Tribunale, in considerazione della summenzionata giurisprudenza, ritiene dunque la documentazione prodotta dal ricorrente atta a provare come esso abbia effettivamente aderito alla VDP, dichiarando proprio la relazione bancaria oggetto del presente procedimento;

che per quanto precede, considerato le medesime conclusioni poste dalle parti alla procedura nonché le circostanze del caso di specie, il gravame – nella misura in cui è ricevibile – dev'essere quindi accolto ai sensi dei considerandi, con conseguente annullamento della decisione impugnata;

che in siffatte circostanze, appare superfluo proseguire con la disamina delle diverse censure sollevate dal ricorrente nel suo atto ricorsuale;

che giusta l'art. 63 cpv. 1 PA, l'autorità di ricorso mette nel dispositivo le spese processuali, di regola a carico della parte soccombente; che nessuna spesa processuale è messa a carico dell'autorità inferiore né delle autorità federali che promuovano il ricorso e soccombano (art. 63

cpv. 2 PA); che alla parte vincente possono essere addossate solo le spese processuali che abbia cagionato violando le regole di procedura (art. 63 cpv. 3 PA); che ciò è in particolare il caso, allorquando essa provoca la procedura di ricorso poiché viene meno al suo dovere di collaborazione (art. 13 PA), per esempio producendo in ritardo i mezzi di prova (cfr. decisione del Tribunale amministrativo federale A-4417/2007 del 10 marzo 2010 consid. 5.1 con riferimenti ivi citati; ANDRÉ MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, *Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht*, Basilea 2008, n. 4.52);

che l'autorità inferiore ha chiesto nelle sue osservazioni 26 maggio 2010 allo scrivente Tribunale di voler tener conto nel giudizio sulle spese e sulle eventuali ripetibili della tempistica adottata dal ricorrente nell'intraprendere i passi necessari per autodenunciarsi;

che, come visto, il ricorrente ha chiesto di aderire alla VDP solo il 7 aprile 2011, ovverosia, allorquando lo scambio di scritti dinanzi allo scrivente Tribunale era già terminato, datando l'atto di duplica del 28 gennaio 2011; che dipoi egli ha inoltrato il 9 marzo 2011 un'istanza di misure istruttorie ribadendo in data 9 maggio 2011 le richieste ivi formulate; che quindi il 10 maggio 2011 ha introdotto il complemento al ricorso corredato dai documenti necessari per provare l'avvenuta autodenuncia del conto oggetto del procedimento di assistenza amministrativa trasmessa il 7 aprile 2011 all'autorità statunitense; che avendo inoltrato così tardivamente la sua adesione al programma di dichiarazione volontaria, il ricorrente è venuto meno al suo dovere di collaborazione provocando inutilmente il presente procedimento; che pertanto, un siffatto comportamento non può che essere di pregiudizio al medesimo, limitatamente alle spese processuali e alle ripetibili;

che in considerazione delle surriferite circostanze nonché dell'esito della presente procedura, si giustifica porre a carico del ricorrente nella misura di fr. 10'000.-- le spese processuali stabilite in complessivi fr. 20'000.--;

che l'importo a carico del ricorrente verrà compensato nella misura corrispondente con l'anticipo per i presunti costi processuali di fr. 20'000.- - da lui versato il 5 novembre 2010; che previa indicazione delle coordinate bancarie, gli verranno restituiti i rimanenti fr. 10'000.--;

che in considerazione del surriferito comportamento processuale adottato dal ricorrente, non si giustifica l'assegnazione di alcuna indennità per ripetibili (art. 64 cpv. 1 PA *a contrario*; cfr. decisioni del Tribunale

amministrativo federale A-2682/2007 del 7 ottobre 2010 consid. 5.2 con riferimenti ivi citati e A-2999/2007 del 12 febbraio 2010 consid. 5);

che il presente giudizio non può essere ulteriormente impugnato davanti al Tribunale federale e ha quindi carattere definitivo (art. 83 lett. h della Legge del 17 giugno 2005 sul Tribunale federale [LTF, RS 173.110]).

Per questi motivi, il Tribunale amministrativo federale pronuncia:

1.

Nella misura in cui è ricevibile, il ricorso è accolto ai sensi dei considerandi. La decisione finale 6 settembre 2010 resa dall'Amministrazione federale delle contribuzioni è annullata. Non è concessa assistenza amministrativa alcuna.

2.

Le spese processuali di complessivi fr. 20'000.-- sono poste a carico del ricorrente nella misura di fr. 10'000.--. Tale importo verrà dedotto dall'anticipo spese da lui versato e i rimanenti fr. 10'000.-- gli verranno restituiti.

3.

Non vengono assegnate ripetibili.

4.

Comunicazione a:

- ricorrente (raccomandata),
- autorità inferiore (n. di rif. ***; raccomandata).

Il presidente del collegio:

La cancelliera:

Michael Beusch

Frida Andreotti

Data di spedizione: